

CAPITULO III

REGIMEN FISCAL DE LOS PROGRAMAS

3.1 Marco legal de los programas de apoyo al Comercio Exterior

La vida institucional de la República se ha mantenido y perfeccionado con base en la Constitución de 1917. Nuestro texto legal supremo ha sido la guía que ha permitido discernir el rumbo normativo de nuestro país.

El Comercio Exterior, no es la excepción; *la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, establece en su artículo 73, fracción XXIX, inciso 1°, que "el Congreso tiene facultad para establecer contribuciones sobre el comercio exterior".

Por su parte, el artículo 131 reglamentario de la Constitución establece diversos principios sobre la regulación del Comercio Exterior, que son los siguientes:

- Corresponde a la federación la facultad privativa de gravar las mercancías que se importen o exporten, o pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar, en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la

república de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia, pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117 (Prohibiciones de los estados).

A contrario sensu, los Estados no pueden establecer dicha clase de gravámenes ni restringir la circulación de mercancías por el territorio nacional.

- El Congreso podrá facultar al Ejecutivo para aumentar, ***disminuir o suprimir***, las cuotas arancelarias de las tarifas de importación y exportación precisamente expedidas por el propio Congreso, así como para restringir o prohibir las importaciones, exportaciones y el tránsito de efectos cuando se estime urgente a fin de regular el Comercio Exterior, la economía del país, las estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país, debiendo el Ejecutivo someter a la aprobación del Congreso anualmente (mediante el presupuesto fiscal) el uso que haga de la facultad concedida. Lo anterior nos dice que estamos hablando de “facultades extraordinarias del Ejecutivo para legislar”. No obstante, en nuestro sistema político, esas “facultades extraordinarias” se han convertido en ordinarias, ya que en la práctica, el Ejecutivo las ejerce en forma permanente y autónoma del Congreso, limitándose a informarle de su ejercicio.

De los apuntes anteriores, podemos desglosar varios comentarios que vale la pena hacerlos por separado.

Autoridad competente para imponer aranceles. Nos queda claro que los gravámenes al Comercio Exterior (aranceles) sólo los puede establecer la Federación, por conducto del congreso y NO los Estados (artículo 117, fracción VI). Esta limitación tiene su sentido lógico y práctico pues no podría haber una política de comercio exterior confiable si cada uno de los Estados estuviera facultado para establecer, esta clase de gravámenes, en otras palabras, se convertiría en una competencia arancelaria entre los estados fronterizos, con el fin de captar la mayor entrada posible de mercancías.

Barreras no arancelarias. La Federación emplea, además de los aranceles a la importación o exportación, otra clase controles para regular el Comercio Exterior, entre los que podemos mencionar:

- Permisos o licencias de importación o exportación.
- Cupos de importación o exportación.
- Requisitos sanitarios, fitosanitarios o ecológicos que deben cumplir las mercancías al importarse o exportarse.

Es decir, para la Federación existen dos grandes clases de instrumentos para regular el Comercio Exterior:

1. Aranceles.
2. Restricciones o barreras no arancelarias.

Atribuciones de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial. El ejecutivo ejerce las facultades que le delega el Congreso en virtud del artículo 131 constitucional, por conducto de la SECOFI. Esta dependencia (como se vio en el capítulo I, objetivos) es la encargada de: establecer, aumentar y *disminuir* los aranceles; acordar las mercancías que están sujetas a permisos de importación y exportación; otorgar los respectivos permisos o licencias para importar y exportar, establecer cuotas compensatorias para combatir prácticas desleales de comercio internacional; acordar diversas clases de requisitos que deben cumplir las mercancías para importarse o exportarse, *diseñar y aplicar medidas de fomento a las exportaciones*, y las demás que en conjunto integran lo que se conoce con Política Comercial o Política de Comercio Exterior.

LEY DE COMERCIO EXTERIOR. Por debajo del texto constitucional y siguiendo la jerarquía de normas que prevé nuestro máximo ordenamiento jurídico, la política comercial está regulada por la *Ley de Comercio Exterior*, y su Reglamento, promulgadas el 27 de julio y 30 de diciembre de 1993, respectivamente. Su antecedente inmediato lo es la Ley Reglamentaria del artículo 131 de la Constitución Política, promulgada el 13 de enero de 1986, solo unos cuantos meses antes de la adhesión de México al GATT.

Objeto de la Ley de Comercio Exterior. El artículo 1° de la Ley mencionada, establece que ésta, tiene por objeto: "Regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos de la nación...", a su vez, establece que las disposiciones contempladas por la propia ley serán de aplicación e interpretación del Ejecutivo por conducto de la SECOFI "sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados o los convenios comerciales de los que México sea parte".

Instrumentos de la Política comercial. Dentro de la misma Ley, se detallan las facultades del Ejecutivo federal (artículo 4) y las respectivas que le corresponden a la SECOFI (artículo 5). Asimismo, la legislación reglamenta los siguientes instrumentos de la política comercial:

- Aranceles a la importación y exportación.

- Permisos previos y cupos de importación y exportación.
- Cuotas compensatorias contra prácticas desleales de comercio internacional (dumping y subvenciones).
- Medidas de salvaguarda.
- Otras medidas de restricción no arancelaria.
- Reglas de origen.
- Marcado de país de origen.
- Promoción de exportaciones.

Comisión de Comercio Exterior. Dentro de la legislación en comento, en su artículo 6º, se establece la creación de la *Comisión de Comercio Exterior*, como un órgano de consulta obligatoria de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal para emitir opinión en los asuntos de Comercio Exterior.

Aunque la Ley de Comercio Exterior tiene como propósito constituirse en una legislación integral de la política comercial del país, ello no se cumple, porque existen otros instrumentos de la política comercial que no se contemplan. Además esta legislación está mas destinada a regular sólo las medidas de dicha política, o sea las *cuotas compensatorias* contra las importaciones de mercancías que llegan al país en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.

TRATADOS O CONVENIOS INTERNACIONALES. Los tratados o convenios internacionales que México suscribe y son ratificados por la Cámara de Senadores, también son parte de nuestra legislación comercial internacional, *con la misma jerarquía de las leyes*. Para regular la celebración de toda clase de tratados y acuerdos internacionales, el 2 de enero de 1992 se promulgó la *Ley Sobre la Celebración de Tratados*.

Política de liberación comercial. Es importante el número de los tratados y convenios comerciales celebrados por México, sobre todo en los últimos años con motivo de la política de liberación comercial implementada por nuestro país. Destaca primero nuestra adhesión al GATT en agosto de 1986.

Con motivo de los acuerdos de la ronda de Uruguay, a partir del 1° de enero de 1995, México es parte del Acuerdo por el que se Establece la Organización Mundial de Comercio (OMC), lo que sustituyó al antiguo GATT. La OMC y los demás acuerdos y entendimientos que integran el referido Acuerdo, representan el cúmulo de disposiciones legales que se suman a nuestra legislación comercial.

El 1° de enero de 1994 entró en vigor el TLC de Norteamérica, que constituye un marco legal respecto a nuestra legislación comercial con Estados Unidos y Canadá. Igualmente México tiene celebrados otros acuerdos

comerciales como el de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), y otros de carácter regional y bilaterales con diversos países, entre ellos los más recientes con el "Grupo de los 3" (Colombia, Venezuela y México) y con Bolivia, que entraron en vigor el 1° de enero de 1995, además del celebrado con Chile en septiembre de 1991.

LEY DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN.

Esta ley es la que establece la tarifa de impuestos aplicables a la importación y a la exportación de mercancías. La tarifa se basa en una clasificación de mercancías, que es de aplicación casi universal, la cual comprende más de 10 mil fracciones arancelarias. Los aranceles actualmente varían de exentos a menos de 30% *ad-valorem*. Cada fracción señala su arancel.

Los aranceles son regularmente modificados (aumentos, disminuciones, derogaciones, creaciones) por el Ejecutivo a través de Decretos. Las fracciones arancelarias de las tarifas, sirven para señalar las restricciones no arancelarias que deben cumplir las mercancías al importarse o exportarse.

LEY ADUANERA. La ley Aduanera constituye el instrumento jurídico mediante el cual el Ejecutivo regula la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, aplicando las tarifas de los impuestos generales de importación y exportación, y las demás leyes y ordenamientos aplicables (artículo 1°).

Ésta facultad se ejerce por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en particular por las autoridades aduaneras, incluyendo las propias aduanas (artículo 3).

Existe un Reglamento de la Ley Aduanera, en gran parte inoperante. En su lugar se promulga anualmente una resolución que establece para el año respectivo "Las Reglas de Carácter General Relacionadas con el Comercio Exterior", que se modifican regularmente durante el año conforme a nuevas resoluciones.

Es en la Ley Aduanera en donde se definen los criterios a seguir respecto a los controles necesarios en cuanto a entrada, salida y control de mercancías durante su estancia en la aduana, así como la figura del "*Deposito ante la aduana*", el cual sirve en aquellos casos en los que no se ha definido completamente cuál es el régimen que se le quiere dar a la mercancía.

También encontramos en la citada ley la forma de determinar la base a la cual se le aplicarán las contribuciones, cuotas compensatorias y demás regulaciones y restricciones no arancelarias al comercio exterior.

Precisamente en este ordenamiento es en donde se definen los posibles regímenes aduaneros que las mercancías pueden adoptar a su entrada en territorio nacional, siendo estos:

- Definitivos de importación o exportación
- Temporales de importación o exportación
- Depósito fiscal
- Tránsito de Mercancías, el cual puede ser interno o internacional
- Elaboración, transformación ó reparación en recinto fiscalizado

Como comentario adicional puedo decir que algunos de los programas que más adelante explicaré tienen su nacimiento y su esencia en el régimen de importación temporal establecido en el capítulo III del título IV de la ley.

Un actor muy importante en el correcto funcionamiento de los programas, así como del cumplimiento de las demás leyes aplicables al comercio exterior son los **agentes y apoderados aduanales**. El título VII de la ley que estamos comentando contempla los requisitos que se deberán cumplir para fungir como tal, los derechos y obligaciones de los mismos, las causas de suspensión (y en ciertos casos cancelación) de su patente o permiso, y en general todo lo relativo al ejercicio de esta actividad.

Sin lugar a dudas, la Ley Aduanera juega un papel primordial para el funcionamiento y entendimiento de los programas y en general del comercio exterior de nuestro país.

Debe quedar claro que los instrumentos de la política de comercio exterior se administran por la SECOFI con fundamento en la Ley de Comercio Exterior y su Reglamento, aun cuando es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la encargada de aplicar y vigilar el cumplimiento de los aranceles y las restricciones no arancelarias establecidas por el Ejecutivo a través de la SECOFI o incluso, las establecidas por otras dependencias.

Lo anterior lo podemos observar dentro del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, recientemente publicado el 30 de junio de 1997, el cual en su artículo 17 establece que:

"Compete a la Dirección General Adjunta de Promoción Fiscal y Comercio Exterior:

- I. Participar con las autoridades competentes de la SHCP, u otras dependencias federales, en el estudio y la formulación de los *proyectos de aranceles, cuotas compensatorias y demás medidas de regulación y restricción al comercio exterior.*
- II. Participar en el análisis de las medidas necesarias para que la política aduanera y la relacionada con la *Industria Maquiladora* sea acorde con la política de comercio exterior...

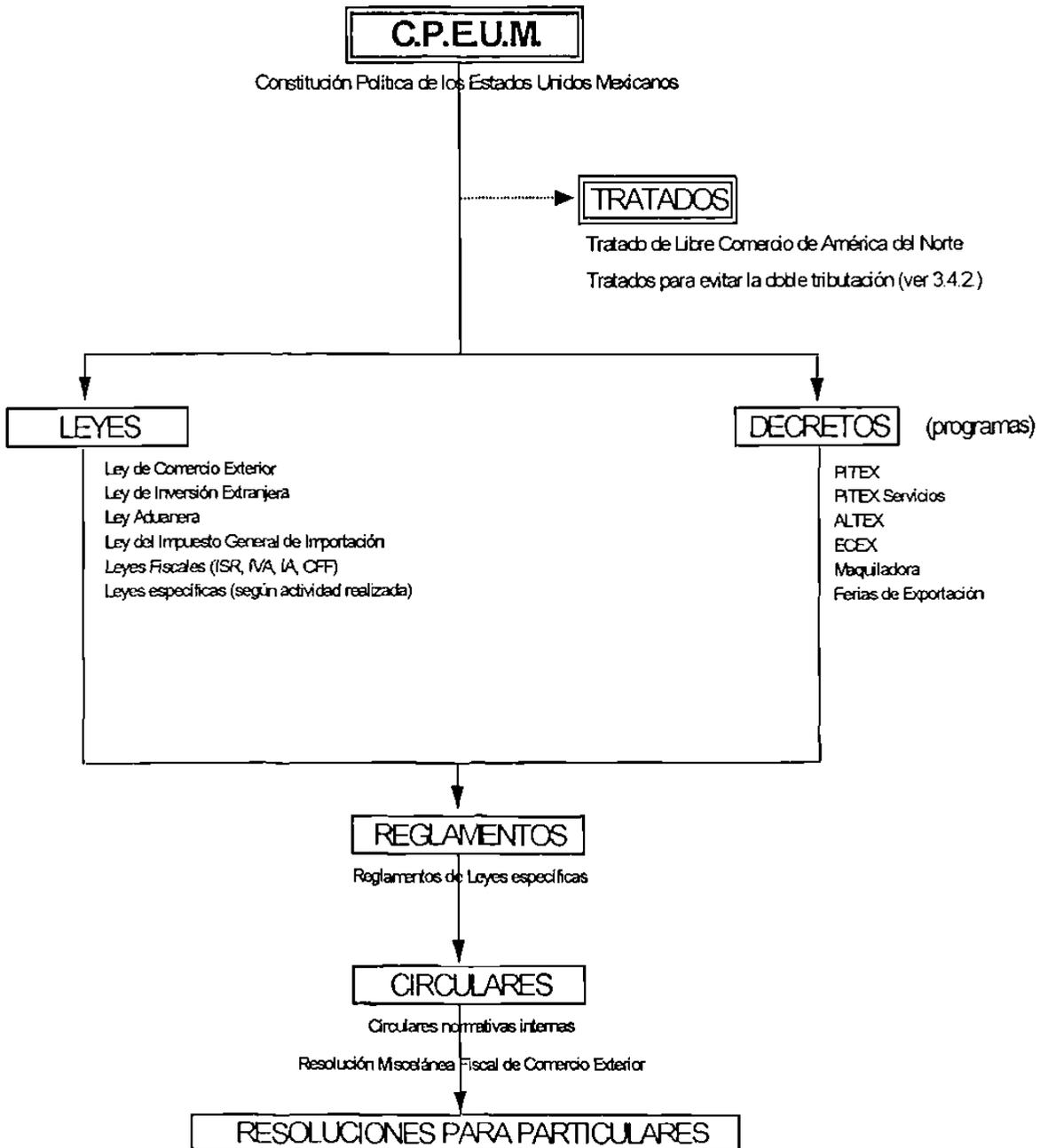
III. Participar en la elaboración de disposiciones relativas a las operaciones fronterizas, para el *fomento de la industria maquiladora* y para el desarrollo de la franja fronteriza...

IV. Participar en la elaboración de políticas y programas correspondientes para el fomento de la industria de exportación y regímenes temporales de importación y exportación..."

Además de lo mencionado, el marco legal de la política de comercio exterior del país incluye diversas disposiciones de distinta jerarquía legal: leyes y códigos, reglamentos, **decretos**, acuerdos, circulares, que pueden ser específicas o de carácter general. A manera de ejemplo son aplicables, el Código Fiscal de la Federación, el Código Federal de Procedimientos Civiles, la Ley sobre Metrología y Normalización y el Reglamento interior del Sistema de Administración Tributaria.

Para finalizar esta sección, en la siguiente página trataré de esquematizar el lugar jerárquico que ocupan las principales disposiciones relacionadas con el comercio exterior comenzando por nuestra Carta Magna. De esta manera, cuando nos encontremos ante una situación legal, será más ágil situar normativamente los mismos y evaluar el peso jurídico que tienen.

ESQUEMA DE LA LEGISLACIÓN DE COMERCIO EXTERIO
JERARQUÍA DE LAS LEYES RELACIONADAS



3.2 Programas vigentes promovidos por el Gobierno Federal

Como hemos mencionado en el capítulo anterior, existen diversos programas que actualmente contemplan beneficios para aquellas empresas que realicen operaciones de exportación. Trataremos de explicar los principales aspectos de cada uno de ellos, así como sus beneficios y, en su caso, sus desventajas.

3.2.1. Decreto que establece programas de importación temporal para producir artículos de Exportación (PITEX).

El ordenamiento que regula la existencia del programa PITEX es el Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de mayo de 1990 y modificado el 11 de mayo de 1995.

Este decreto fue recientemente reformado, el día 13 de noviembre de 1998, considerando distintos motivos de importancia, los cuales menciono a continuación:

- Que el TLC estableció un periodo de transición de 7 años y a partir del octavo se modificarán los mecanismos de importación temporal con el

fin de evitar distorsiones en preferencias arancelarias entre los países miembros.

- Que los acuerdos celebrados con la OMC establecen compromisos relativos a la desgravación actual para la importación de maquinaria y equipo.
- Que la proveduría no norteamericana de insumos y maquinaria es crítica para ciertas industrias y requieren contar con condiciones arancelarias competitivas.

Dentro de esta última modificación al PITEX, se reforman la mayoría de los artículos que lo conforman. Veamos en qué consiste este decreto.

Ventajas. La ventaja fundamental del programa es evitar el pago del Impuesto General de Importación correspondiente, así como el del Impuesto al Valor Agregado, además de obtener un tratamiento preferencial en cuanto a plazos, mermas y desperdicios.

Estos derechos incluyen la importación de diversas mercancías entre las que destacan la materia prima, el empaque, la maquinaria y el equipo necesario para producir los artículos que posteriormente se van a exportar.

Requisitos. Para gozar de los beneficios del programa, el titular deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- *Para Materia Prima:* realizar anualmente ventas al exterior por valor superior a los 500,000 Dls. ó su equivalente en otras divisas, ó Realizar cuando menos ventas al exterior por el equivalente al 10% del valor de sus ventas totales.
- *Para Maquinaria y equipo:* realizar anualmente ventas al exterior de cuando menos el 30% del valor de sus ventas totales.
- Solicitar la Autorización del Programa o proyecto específico ante la Dirección General de Servicios al Comercio Exterior de la SECOFI.

La vigencia de los programas PITEX, que anteriormente era de cinco años, a partir de ésta última modificación es indefinida y se pueden suscribir por planta, línea de producción o proyecto específico de exportación.

Asimismo, con motivo de la derogación del artículo 13 del decreto se puede autorizar la venta en el mercado nacional de los productos elaborados con mercancías importadas al amparo del PITEX, sin límite alguno; siempre y cuando se respete el mínimo de ventas de exportación para poder gozar de los beneficios del mismo.

También vale la pena mencionar que durante la vigencia del PITEX, los suscriptores del programa pueden solicitar ampliación o modificación del mismo

con el fin de incorporar mercancías de importación y exportación no previstas originalmente en el mismo (artículo 17).

Al solicitar la autorización de un programa PITEX, la autoridad administrativa deberá emitir una resolución en la que se determinen los siguientes aspectos:

- Campo de aplicación del programa.
- Mercancías de exportación e importación temporal objeto del programa.
- Los plazos de permanencia en el país de los bienes importados temporalmente.
- Porcentajes de mermas y desperdicios y tratamiento aduanal de los mismos
- Compromisos y obligaciones.

Obligaciones. El titular del programa deberá informar anualmente a la Secretaría, de las operaciones de Comercio Exterior realizadas al amparo del Programa a más tardar el último día hábil del mes de abril, conforme al instructivo que para tal efecto se establezca.

Por último vale la pena comentar que las empresas PITEX pueden convertir la importación temporal en definitiva, siempre que paguen las contribuciones correspondientes actualizándolas en los términos del Código Fiscal de la

Federación, a partir del mes en que las mercancías se importen temporalmente y hasta que las contribuciones efectivamente se cubran.

3.2.2. Decreto para el Fomento y Operación de las Empresas Altamente Exportadoras (ALTEX).

El ordenamiento que regula la existencia del programa ALTEX es el Decreto para el Fomento y Operación de las Empresas Altamente Exportadoras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de mayo de 1990, modificado el 17 de mayo de 1991 y el 11 de mayo de 1995.

El decreto contempla tres tipos de exportadores:

- Empresas Altamente Exportadoras: las personas productoras de mercancías no petroleras de exportación, que participan de manera dinámica y permanente en los mercados internacionales.
- Exportador directo, a la persona establecida en México, productora de bienes no petroleros que directamente vende en el Exterior dichos productos.
- Exportador indirecto, al productor de bienes no petroleros, proveedor de insumos incorporados a productos vendidos en el exterior por cualquier persona.

Ventajas. Dentro de las ventajas de este programa se encuentran las siguientes:

- I. Gozar de los beneficios del programa de devolución "inmediata" (cinco días) cuando obtengan saldo a favor en sus declaraciones provisionales de Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- II. La exención del requisito de segunda revisión de las mercancías exportadas en la Aduana de salida, siempre y cuando éstas hayan sido despachadas en una Aduana interior.
- III. La posibilidad de nombrar a un apoderado aduanal para varias Aduanas y diversos productos, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Requisitos. La SECOFI podrá registrar como empresas ALTEX a aquellas que cumplan con los siguientes requisitos:

- I. Para los exportadores directos, demostrar saldo favorable en su balanza comercial y exportaciones directas por valor mínimo anual de 2 millones de dólares o exportar cuando menos el 40% de sus ventas totales.

II. Para los exportadores indirectos, demostrar ventas anuales de mercancías incorporadas a productos de exportación o exportados por terceros, por un valor mínimo equivalente al 50% de sus ventas totales. Para tal efecto, el exportador final deberá presentar carta compromiso mediante la cual se obligue a exportar las mercancías adquiridas en la proporción acordada.

III. Para las ECEX, demostrar que cuentan con registro expedido por la SECOFI, que las acredite como tales.

IV. Presentar solicitud por escrito en el formato único que al efecto proporcione a la SECOFI el cual contendrá la descripción de su programa de Comercio Exterior.

La constancia que expida la SECOFI tendrá vigencia indefinida, siempre que su titular cumpla con las disposiciones del decreto.

Obligaciones. El titular de la constancia de registro, deberá presentar ante la SECOFI, en el mes de abril, el informe de las operaciones de comercio exterior que haya efectuado en el año calendario anterior, conforme al instructivo que establezca dicha Secretaría.

Además la constancia de registro deberá presentarse ante las dependencias de la Administración Pública Federal para poder gozar de los beneficios contenidos en el decreto.

Por último, creo importante agregar que la SECOFI podrá cancelar el registro correspondiente a las empresas que no cumplan con las obligaciones, compromisos y condiciones que propone el decreto, sin perjuicio de las sanciones que procedan conforme a las disposiciones aplicables.

3.2.3. Decreto para el Establecimiento de Empresas de Comercio Exterior (ECEX).

El ordenamiento que regula la existencia del programa ECEX es el nuevo Decreto para el Establecimiento de Empresas de Comercio Exterior, recientemente publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de abril de 1997.

Según el “Considerando” expuesto por el Ejecutivo Federal, era necesario actualizar el anterior decreto a fin de fortalecer y complementar el programa de empresas de comercio exterior y para que sus beneficios alcancen a las pequeñas y medianas empresas exportadoras.

El Decreto tiene por objeto promover el establecimiento de ECEX, determinar las características para poder obtener el registro y establecer los beneficios que podrán obtener las mismas. Las ECEX pueden adoptar cualquiera de las modalidades siguientes:

- ECEX consolidadora de exportación.
- ECEX promotora de exportación.

Ventajas. Las empresas de Comercio Exterior, en adición a los beneficios que otorga la ley, tendrán los siguientes beneficios:

- I. Podrá obtener la constancia de ALTEX, con todos sus beneficios.
- II. Inscribirse al programa PITEX y aprovechar sus facilidades.
- III. Los demás que la SECOFI establezca, o los que en el futuro acuerde o convenga con otras entidades y dependencias públicas.
- IV. Expedir constancias de exportación a sus proveedores nacionales para efectos de considerar dichas mercancías como exportadas definitivamente en los términos de la Ley Aduanera y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- V. Recibir apoyo financiero y de desarrollo empresarial de Nacional Financiera así como precios preferenciales de hasta un 50% en el costo de los productos y servicios no financieros ofrecidos por BANCOMEXT.

Requisitos. para poder obtener la constancia de ECEX las sociedades anónimas deberán cumplir con los requisitos siguientes:

I. Para las ECEX consolidadoras de exportación:

- Estar constituidas conforme a la Ley General de Sociedades Mercantiles.
- Contar con un capital mínimo suscrito y pagado de \$ 2,000,000.
- Comprender dentro de su objeto social la integración y consolidación de manera preponderante de exportaciones. La prestación de servicios integrales para apoyar a las empresas productoras en sus operaciones de comercio exterior.
- Realizar exportaciones de mercancías que provengan de por lo menos cinco empresas productoras nacionales.
- Exhibir copia de la Declaración anual de impuestos de los últimos tres ejercicios.
- Presentar programa de exportación

II. Para las ECEX promotoras de exportación

- Estar constituidas conforme a la Ley General de Sociedades Mercantiles.
- Contar con un capital mínimo suscrito y pagado de doscientos mil pesos.
- Comprender dentro de su objeto social: La comercialización de mercancías en los mercados internacionales. La identificación y

promoción de mercancías mexicanas en el exterior con el fin de incrementar su demanda.

- Realizar exportaciones de mercancías que provengan de por lo menos tres empresas productoras nacionales.
- Exhibir copia de la declaración anual de impuestos del ejercicio fiscal anterior.
- Presentar el programa de Exportación.

3.2.4. Decreto para el Fomento y Operación de la Industria

Maquiladora de Exportación.

Con el objeto de promover la instauración de una planta enfocada a la exportación, nuestro gobierno desarrolló un esquema de operación y fomento en aras de elevar la competitividad de la industria nacional, generar mayores empleos, impulsar el desarrollo regional y facilitar la desconcentración industrial.

Con esta perspectiva, el Ejecutivo emitió desde 1989 el “Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación”, el cual, como ya lo hemos reseñado en el capítulo anterior, fue sustituido por el publicado el 1 de junio de 1998.

Las prioridades nacionales que estas empresas deberán cubrir, son entre otras, las siguientes:

- Crear fuentes de empleo.
- Fortalecer la Balanza Comercial a través de una mayor importación neta de divisas.
- Contribuir a una mayor integración interindustrial.
- Elevar la capacitación de la mano de obra nacional.
- Impulsar el desarrollo regional.
- Promover la transferencia de tecnología en el país.

Resulta apropiado definir que por **operaciones de maquila** se entiende al *proceso industrial o de servicio destinado a la transformación, elaboración o reparación de mercancías de procedencia extranjera importadas temporalmente para su exportación posterior*. En consecuencia, una "maquiladora de exportación" se refiere a una empresa (*persona física o moral hasta antes del 13 de noviembre de 1998 y solamente personas morales a partir de dicha fecha*), a la que le sea aprobada un programa de operación de maquila por parte de la SECOFI y exporte la totalidad de su producción, sin detrimento de las autorizaciones especiales para realizar ventas en el mercado nacional.

Ventajas. Las empresas que obtengan la autorización de un programa de maquila podrán importar temporalmente:

- Materias primas y auxiliares, así como envases, material de empaque, etiquetas y folletos necesarios para complementar la producción base del programa, cuyo plazo de vigencia máxima será un año a partir de la fecha de importación.
- Herramienta, equipos y accesorios de producción, de seguridad industrial y productos necesarios para la higiene, asepsia y para la prevención y control de la contaminación ambiental de la planta productiva, manuales de trabajo y planes industriales; así como equipo de telecomunicación y cómputo.
- Maquinaria, aparatos, instrumentos y refacciones para el proceso productivo, equipo de laboratorio, de medición y prueba de sus productos y los requeridos para el control de calidad, para capacitación de su personal, así como equipo para el desarrollo de la empresa.
- Cajas de trailers y cajas de contenedores.

Todos estos bienes podrán permanecer en el país en tanto continúen vigentes los programas para los que fueron autorizados a excepción de las cajas de trailers y contenedores cuya permanencia máxima será la que dicte la Ley Aduanera (actualmente hasta por un mes).

Las empresas deberán realizar sus importaciones temporales iniciales dentro del plazo de un año, contado a partir de la fecha de aprobación del programa, el cual podrá ser ampliado por la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público (previa conformidad de SECOFI) por una sola vez, por un plazo de tres meses adicionales.

Requisitos. Las empresas a las que se les apruebe el programa de maquila se comprometen a:

- Cumplir con todos los términos estipulados en la autorización del programa de maquila autorizado.
- Destinar los bienes importados al amparo de su programa, a los fines específicos para los que fueron autorizados y en su caso utilizar debidamente las cuotas de exportación asignadas.
- Contratar y capacitar al personal en cada uno de los niveles que correspondan en los términos que establezcan las disposiciones legales vigentes en la materia.
- Estar al corriente en todo tiempo en el pago de sus impuestos y demás obligaciones fiscales, laborales y de información que le sean aplicables.
- En el caso de suspensión de actividades, deberá notificar a la SECOFI, en un término que no excederá de diez días naturales contados a partir de la fecha en que se suspendan sus operaciones.
- Proporcionar información y presentar las declaraciones a que está obligada, tanto a la Secretaría de Hacienda como a la SECOFI sobre el cumplimiento del programa.

1020130105

- Sujetarse a los límites establecidos en el artículo 16 del decreto, para poder vender en el mercado nacional, parte de su producción. Dicho artículo contempla los siguientes porcentajes:
 - En 1994, hasta el 55% del VTE del año anterior.
 - En 1995, hasta el 60% del VTE del año anterior.
 - En 1996, hasta el 65% del VTE del año anterior.
 - En 1997, hasta el 70% del VTE del año anterior.
 - En 1998, hasta el 75% del VTE del año anterior.
 - En 1999, hasta el 80% del VTE del año anterior.
 - En 2000, hasta el 85% del VTE del año anterior.
 - En 2001, sin límite alguno.

VTE= Valor Total de las Exportaciones.

De importancia resulta conocer el concepto de "mermas" y "desperdicios" contemplados en el decreto, siendo el primero: "los efectos que se consumen en el desarrollo de los procesos productivos y cuya integración a los productos que retornan al exterior no puedan comprobarse; y el segundo: considera los residuos de los bienes resultantes después del proceso al que son sometidos.

Por último el Decreto prevé la existencia de un grupo de trabajo encargado de coordinar las acciones de las diversas dependencias de la Administración

Pública Federal que intervienen para el fomento y operación de las maquiladoras de exportación. Este grupo está integrado por:

- I. El subsecretario que designe el titular de la SECOFI.
- II. Representantes designados de desarrollo urbano; ecología y medio ambiente, recursos naturales y pesca; promotores de la micro, pequeña y mediana empresa, del autotransporte federal.
- III. Los administradores generales de aduanas, jurídicos de ingresos y de política de ingresos del Servicio de Administración Tributaria.

3.2.5. Otros estímulos y subsidios fiscales aplicables

Por no existir un decreto específico o un ordenamiento particular, Incluimos por separado la forma en que opera la devolución de impuestos de importación pagado por los exportadores (*Draw Back*), así como algunos aspectos relevantes que sobre estos temas se hablan en el Tratado de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos.

Sobre el particular podemos decir que las personas físicas y morales establecidas en México (véase “establecimiento permanente” en el apartado de LISR), que realicen directa o indirectamente exportaciones de mercancías, podrán obtener la devolución de los impuestos de importación causados por los insumos

incorporados a las mercancías exportadas. Se entiende por “insumos importados” las materias primas, partes y componentes, empaques y envases, combustibles, lubricantes y otros materiales de origen extranjero incorporados a las mercancías de exportación, que hayan sido importados directamente por el solicitante dentro del año anterior a la fecha de presentación de la solicitud.

Para obtener la devolución señalada se debe presentar la solicitud correspondiente ante la SECOFI de acuerdo con los siguientes plazos:

- Tratándose del exportador final, en plazo no mayor de 60 días hábiles siguientes a la fecha en que se realice la exportación.
- En el caso del exportador indirecto, dentro de los 60 días hábiles siguientes a la fecha de negociación de la carta de crédito doméstica o de la entrega de la mercancía al exportador directo financiada a su amparo o de la factura expedida a favor de la empresa de comercio exterior, siempre y cuando se haya entregado la mercancía o presentando la “Constancia de Exportación” proporcionada por el exportador final.

La última etapa del procedimiento para el Draw Back, se cumple cuando la SECOFI acuerda en un plazo que no excederá de 10 días hábiles, la devolución y remita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la resolución respectiva para que entregue al solicitante el importe del impuesto materia de la devolución.

3.3 Derechos y obligaciones fiscales para las empresas que gozan de algún programa de acuerdo a la legislación mexicana.

Analicemos a continuación los principales ordenamientos relacionados con el comercio exterior que se encuentran en vigor en las principales leyes impositivas mexicanas. Lo que a continuación se expone es tan solo un resumen de las regulaciones de más trascendencia, pues tratar de hacer un estudio detallado de todas las especificaciones legales sería tema de análisis por separado.

La forma en que se presenta este apartado será por cada una de las leyes en relación con su reglamento y las reglas publicadas en la Resolución Miscelánea Fiscal o de Comercio Exterior(en su caso) y se hablará indistintamente de todos los programas.

3.3.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ingresos. El concepto fiscal de "enajenación", enmarcado en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, precisa un punto crucial a considerarse con respecto al comercio exterior al establecer lo siguiente:

“...Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material por el enajenante...”

De este concepto fundamental para los efectos en materia de comercio exterior y tomando en cuenta que los proveedores internacionales de mercancías no desean generar contribuciones a su cargo en otros países, se parte de la base de la posible causación del Impuesto Sobre la Renta.

La inadecuada redacción de los contratos internacionales (en muchas ocasiones elaborados por personal ajeno al área jurídica o fiscal de las empresas), al imponer ciertas condiciones, características o requisitos, puede ocasionar la imposición de impuesto sobre la renta y la empresa nacional tendrá que ser solidariamente responsable.

Pongamos un ejemplo: una empresa mexicana celebra un contrato con un proveedor extranjero para que éste le suministre materia prima. Si en el contrato se estipula que el proveedor internacional se obliga a realizar la entrega de los bienes en territorio nacional, dicha transacción tendría que considerarse como objeto del ISR mexicano pues por la transmisión de propiedad de los bienes en México, la enajenación se consideraría aquí realizada, obligando en consecuencia al proveedor extranjero a constituir un “establecimiento

permanente” para efectos fiscales en nuestro país y pagar el ISR mexicano a la tasa del 35%, con la de que el establecimiento permanente no estaría legalmente facultado para deducir la totalidad de los gastos de la casa matriz proveedora y erogados por ésta en el país de origen de la mercancía, independientemente de que la proveedora lo hubiese erogado con motivo de la manufactura y distribución de las mercancías cuya propiedad transmitió en México. Las bases para la deducción de los establecimientos permanentes (o bases fijas en el caso de prestación de servicios) se enmarcan en el artículo 23 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las volveré a mencionar en el apartado de Maquiladoras.

Por otro lado, a partir de 1997 la Secretaría de Hacienda pone especial atención en los olvidados artículos 64 y 64-A de la LISR y los “revive” bajo la tendencia internacional de los precios de transferencia (que se analizarán más adelante por considerarse de importancia) pretendiendo ampliar su base tributaria y modificar los ingresos de ciertas compañías.

Sin embargo, más específicamente, existen disposiciones directamente relacionadas con los programas de apoyo al comercio exterior que afectan tanto a las empresas que gozan de alguno como a aquellas que tienen relación directa con ellas.

Deducciones. Todas aquellas empresas que importan temporalmente mercancía al amparo de alguno de los programas, hasta el año pasado, podían

efectuar la deducción de las mismas para efectos de ISR inmediatamente después de su introducción al país.

A partir de 1997, se reforma la fracción XVI de la LISR, limitando la deducción de mercancías importadas temporalmente hasta que se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva o cuando se retornen al extranjero:

“...Cuando se trate de la adquisición de bienes que se encuentren sujetos al régimen de importación temporal, los mismos se deducirán hasta el momento en que retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera, o tratándose de inversión de activos fijos, en el momento en que se cumplan los requisitos para su importación temporal...”

Inmediatamente después de la entrada en vigor de ésta reforma, por demás injusta, las empresas afectadas por esta disposición comenzaron a presionar a las autoridades para que cambiara su criterio o lo modificara en ciertos casos. Parece ser que las autoridades se dieron cuenta del problema impositivo que iba a provocar este criterio en las empresas afectadas y deciden emitir ciertas reglas contenidas en la Resolución de Comercio Exterior para 1997 publicada el 24 de marzo de 1997, las cuales continúan vigentes en 1999, en las

que se "suaviza" la restricción de la deducción de importaciones temporales permitiendo, incluso en ciertos casos, efectuar completamente la deducción.

A manera de ejemplo supongamos que una compañía realiza una compra de importación bajo el régimen de temporal al amparo de un programa PITEX, en el mes de octubre de 1998, por un valor de \$ 1,000,000. La compañía tiene pensado retornar al extranjero dicha mercancía en un término de 4 meses. Bajo estos supuestos, en la segunda columna se aprecia el criterio seguido hasta antes de la reforma, es decir, la deducción se efectuaba en el momento de la compra de importación y en la tercer columna se aprecia el efecto de la nueva disposición, que en este caso, perjudica a la empresa que adquiera mercancías en el pago de sus impuestos.

Momento de la Deducción	Ley hasta 1997	1998 en adelante
Octubre de 1998	\$ 1,000,000	0.
Febrero 1999		1,000,000.

Maquiladoras. La mayor parte de las empresas maquiladoras establecidas en territorio nacional son constituidas con capital extranjero. El producto de la maquila está sujeto al ISR mexicano por la utilidad obtenida. Por considerar que este tipo de entidades podrían manejar sus utilidades gravables a conveniencia del residente en el extranjero, las autoridades mexicanas han publicado algunas

reglas que deberán cumplir las empresas que gozan de un programa de maquila para no gravar a dichas empresas bajo los supuestos de precios de transferencia.

En concordancia con lo anterior, a partir de 1997, las empresas que así lo deseen, podrán solicitar una resolución en la que las autoridades ratifiquen los métodos utilizados para la determinación de sus precios.

La Resolución Miscelánea para 1999 publicada en el D.O.F. el 3 de marzo de 1999, bajo su nuevo esquema (sistema de numeración título-capítulo-número) otorga un capítulo especial para este tipo de compañías dentro del título de impuesto sobre la renta, bajo el cual se precisan opciones para cumplir con las disposiciones relativas a precios de transferencia referidas en los artículos 64 y 64-A.

Como detallaremos mas adelante, las maquiladoras estarían sujetas a la estimación de los precios por parte de las autoridades por sus operaciones con residentes en el extranjero.

Como una manera de facilitar el cumplimiento de estas disposiciones la regla 3.33.1. propone dos formas de hacerlo:

1. Que su utilidad fiscal resultante en el ejercicio, represente al menos el 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila determinados de acuerdo a la Ley del Impuesto al Activo.
2. Que soliciten y obtengan resolución favorable por parte de las autoridades acerca del método utilizado para la determinación de sus precios.

Las otras reglas relacionadas, otorgan otras facilidades para el cálculo del valor de los activos sujetos a la actividad de maquila y detallan algunos procedimientos en los casos en que el contribuyente obtenga resolución favorable de sus precios.

Volviendo al tema del “*establecimiento permanente*”, considero importante agregar que dentro de la Ley Miscelánea Fiscal para 1999, en donde se publicaron las reformas aplicables a las diferentes leyes impositivas, se incluyó una que es por demás importante para toda la industria maquiladora de exportación en general. Esta reforma está empezando a generar reacciones de todo tipo en el sector exportador.

Todo lo anterior es debido a que las autoridades mexicanas han cambiado las reglas (ya publicadas, en periodo de *vacatio legis*) para determinar cuándo

una compañía extranjera que utiliza los servicios de una maquiladora (o que labore con un programa PITEX), tendrá un establecimiento permanente.

Para explicarlo mejor, actualmente está vigente la fracción IV, del artículo 4 Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 1997, el cual textualmente dice lo siguiente:

"VI. No obstante lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo 2º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país cuando actúe en el país a través de una empresa que realice maquila de exportación en los términos del "Decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación", a pesar de que se ubique en alguno de los supuestos contenidos en las fracciones I a IV del párrafo citado, si cuenta con la documentación necesaria para demostrar que las operaciones que efectúa con la persona física o moral a través de la cual actúa en territorio nacional, se realizan en términos y condiciones similares a los que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables y proporcione dicha documentación a las autoridades fiscales, en caso de que le sea solicitada." (Énfasis agregado).

Sin embargo, de acuerdo con la Ley Miscelánea para 1999, esta fracción se derogará a partir del 1 de enero del año 2000. Las autoridades fiscales defienden su postura al alegar que la mayor parte de las compañías maquiladoras, aún cuando cumplen con los requerimientos de precios de transferencia, están dejando de pagar impuesto por la riqueza generada en el país, razón por la cual, proponen este nuevo esquema de tributación.

Sin lugar a dudas, estas modificaciones traerán consecuencias importantes en casi todas las maquiladoras, pero más aún en aquellas cuyo capital extranjero proviene de Estados Unidos, ya que, como lo veremos más adelante, México tiene celebrados un buen número de tratados para evitar la doble tributación con otras naciones, y en cada uno de los tratados se contemplan las reglas que se deberán seguir para considerar cuando se tiene establecimiento permanente, mismas que difieren de lo sugerido por nuestras autoridades, razón por la cual, atendiendo a la importancia jurídica de un tratado, no afectarán a dichas maquiladoras.

Sin embargo, las nuevas modificaciones propuestas por las autoridades no se encuentran en conflicto con el tratado entre Mexico-USA, o en otras palabras, no se contraponen, por el contrario, claramente el artículo 5 del tratado contempla la posibilidad de que una maquiladora (por la forma en que se estructuran jurídica y corporativamente) sea considerada como establecimiento permanente, luego entonces, se sujete a las reglas de los mismos.

Consideramos que las autoridades deberán modificar su postura pues de lo contrario, se pudiera dar un freno muy importante a la inversión extranjera por la vía de la maquiladora.

3.3.2 Ley del Impuesto al Activo

La Ley del Impuesto al Activo en su artículo primero, incluye como **sujetos** del impuesto a los residentes en el extranjero *“por los inventarios que mantengan en territorio nacional...”*. Tal es el caso de los extranjeros que mantienen inventarios de mercancías para ser transformadas por alguna **maquiladora** de exportación.

El artículo 2 de la misma ley, nos explica cómo deberá ser calculado el valor de los activos de tales empresas para efectos del pago del impuesto. A su vez, la regla 4.1. de la Resolución Miscelánea para 1997 otorga el derecho de considerar dentro del cálculo del impuesto, únicamente el valor de los activos en la proporción que la producción destinada al mercado nacional represente del total de la producción de dichas maquilas.

ECEX. Aparece dentro del artículo 6-A de la ley del impuesto al activo, una opción interesante para las empresas de comercio exterior, estableciendo que aquellos contribuyentes que reciban créditos de una ECEX residente en México,

podrán pagar por cuenta y orden de dicha empresa el impuesto que a ésta última le corresponda por los créditos que les otorguen. Esta opción se detalla con más precisión en el artículo 17 del reglamento de la misma ley.

3.3.3 Ley del Impuesto al Valor Agregado

Por otro lado, en lo relativo al impuesto al valor agregado, su ley considera que entre otros supuestos, están obligados al pago de este gravamen las personas físicas y morales que en territorio nacional importen o exporten bienes o servicios contemplados por la misma. En el artículo 24 para el caso de importación y el 29 para la exportación.

Todo indica que la tasa del 0% a que están sujetas las exportaciones mencionadas en el artículo 29, así como la opción de la importación temporal para no cubrir el IVA en las aduanas citada en el artículo 25, son los principales motivos por los que las empresas solicitan alguno de estos programas.

La aceptación de los programas se acentúa todavía más, cuando el beneficio de la tasa del 0% de IVA se hace extensiva para aquellos proveedores "indirectos" de la industria de la exportación. Aún cuando a partir de 1997, el beneficio no se aplicará a la totalidad de los bienes enajenados por el proveedor nacional a la empresa con programa, aún así el beneficio es importante.

Esto es así, toda vez que la fracción VIII, del artículo 29 (hasta 1998, era el artículo 31, sin embargo, éste último fue derogado para 1999) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) cita que, se considerarán exportaciones la enajenación de bienes que realicen empresas PITEX o Maquiladoras, con programa autorizado por SECOFI, que haya estado vigente cuando menos un año, a empresas de su misma naturaleza, es decir de maquiladora a PITEX o viceversa, siempre que tal enajenación se considere como exportación indirecta, en los términos de la legislación aduanera.

Dichas enajenaciones se considerarán como exportadas hasta por el monto de aplicar a la totalidad de los mismo, el porcentaje determinado de acuerdo con el mismo artículo.

Dicho porcentaje se determinará, por trimestres vencidos, como sigue:

$$\frac{\text{TOTAL EXPORTACIONES DEFINITIVAS TRIMESTRE ANTERIOR}}{\text{VENTAS TOTALES TRIMESTRE ANTERIOR}} = \% \text{ aplicable por proveedor nacional}$$

Por último, el citado artículo dispone la obligación, tanto para el adquirente como para el enajenante de tales mercancías de presentar declaraciones informativas que contengan los datos relativos a tales enajenaciones.

Cabe mencionar que la Resolución Miscelánea Fiscal así como la Resolución de Comercio Exterior para 1999, contemplan reglas que facilitan el cálculo de la citada proporción y hacen extensivo el beneficio para los "exportadores indirectos", es decir los proveedores de dichas industrias, siempre que se registre a estos últimos en la SECOFI y se cumplan con los demás requisitos aplicables.

3.3.4. Ley Aduanera

Trataré de no extenderme mucho en mis comentarios de la Ley Aduanera, considerando que el presente estudio no pretende analizar dicha ley, sino su impacto fiscal, impositivo en las operaciones de comercio exterior y en los programas. Por lo tanto solamente comentaré las principales disposiciones relacionadas con los mismos. Como había mencionado en el capítulo anterior, necesariamente se deberá atender a la Ley Aduanera para efectos de establecer las obligaciones fiscales de las empresas con alguno de los programas. Conceptos tales como el régimen aduanero aplicable, las obligaciones no arancelarias, el manejo de las mercancías por los agentes aduanales y algunos otros, son los que comentaré a continuación.

Pedimentos. Quienes importen o exporten mercancías están obligados a presentar ante la aduana, por conducto de agente o apoderado aduanal, un pedimento en la forma oficial aprobada por la SHCP.

Para todos los efectos legales y fiscales, el pedimento es el documento oficial que demuestra la estancia legal en el país de las mercancías importadas o exportadas.

En el caso de pedimento de importación, el documento deberá presentarse conjuntamente con la factura comercial, el conocimiento de embarque, los documentos que comprueben el cumplimiento de todas las regulaciones aplicables, un certificado de volumen y peso de las mercancías y los demás documentos aplicables.

En el caso de pedimento de exportación, los documentos que acompañarán al pedimento son muy similares, sin embargo las regulaciones y restricciones no arancelarias si varían.

Para el caso de los exportadores, existe un instrumento que se denomina **PEDIMENTO CONSOLIDADO**, enmarcado en el artículo 37 de la LA, comúnmente utilizado por empresas que cuentan con alguno de los programas que tiene la característica de amparar diversas operaciones de un mismo exportador en un solo pedimento.

Quienes ejerzan dicha opción, deberán cumplir con los requisitos que para tal efecto establezca la SHCP.

Regímenes aduaneros. El artículo 90 de la Ley, dispone que las mercancías que se introduzcan al territorio nacional o se extraigan del mismo, podrán ser destinadas a alguno de los regímenes aduaneros siguientes:

A. Definitivos

I. De Importación

II. De exportación

B. Temporales

I. De Importación

a) Para retornar al extranjero en el mismo estado.

b) Para elaboración transformación o reparación en programas de maquila de exportación.

II. De Exportación

c) Para retornar al país en el mismo estado.

d) Para elaboración transformación o reparación.

C. Depósito Fiscal

D. Tránsito de mercancías

I. Interno

II. Internacional

E. Elaboración, Transformación o reparación en recinto fiscalizado.

Normalmente, el régimen adoptado por las empresas con programas al importar sus mercancías es el de importación temporal, obteniendo los beneficios del mismo. Por lo tanto, es importante conocer los requisitos para poder importar una mercancía bajo este régimen.

El artículo 106 de la Ley Aduanera (LA) menciona que se entiende por régimen de importación temporal, la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que se retornen al extranjero en el mismo estado, dentro de los siguientes plazos:

- I. **HASTA POR UN MES**, las de remolques y semirremolques, incluyendo las plataformas adaptadas al medio de transporte diseñadas y utilizadas exclusivamente para el transporte de contenedores, siempre que transporten en territorio nacional las mercancías que en ellos se hubieran introducido al país o las que se conduzcan para su exportación.

- II. **HASTA POR SEIS MESES**, en los siguientes casos:
 - a) Las que realicen los residentes en el extranjero, siempre que sean utilizados directamente por ellos o por personas con las que tengan relación laboral, excepto tratándose de vehículos.
 - b) Las de envases de mercancías, siempre que contengan en territorio nacional las mercancías que en ellos se hubieran introducido al país.

- c) Las de vehículos de misiones diplomáticas y consulares extranjeras y de las oficinas de sede o representación de organismos internacionales, así como de los funcionarios y empleados del servicio exterior mexicano, para su importación en franquicia diplomática.
- d) Las de muestras o muestrarios destinados a dar a conocer mercancías, siempre que cumplan los requisitos establecidos.
- e) Las de vehículos siempre que la importación sea efectuada por mexicanos con residencia permanente en el extranjero o que acrediten estar laborando en el extranjero por más de un año. Los vehículos solo podrán ser conducidos por el importador, su cónyuge, sus ascendientes, descendientes o hermanos, siempre y cuando sean residentes permanentes en el extranjero.

III. **HASTA POR UN AÑO**, cuando no se trate de las fracciones anteriores, en los siguientes casos:

- a) Las destinadas a convenciones y congresos internacionales.
- b) Las destinadas a eventos culturales o deportivos, patrocinados por entidades públicas, nacionales o extranjeras, universidades o entidades privadas, autorizadas para recibir donativos deducibles de ISR.
- c) Las de enseres, utilería y demás equipo necesario para la filmación, siempre que se utilicen en la industria cinematográfica y su internación se efectúe por residentes en el extranjero.
- d) Las de vehículos de prueba, importados por fabricantes.

e) Las de mercancías previstas por los convenios internacionales.

IV. **POR EL PLAZO QUE DURE SU CALIDAD MIGRATORIA**, incluyendo sus prórrogas, en los siguientes casos:

a) Las de vehículos que sean propiedad de turistas, visitantes, estudiantes, religiosos, siempre que los mismos sean de su propiedad.

b) Los menajes de casa de mercancía usada propiedad de visitantes, visitantes distinguidos, estudiantes e inmigrantes.

V. **HASTA POR DIEZ AÑOS**, en los siguientes casos:

a) Contenedores.

b) Aviones y helicópteros propiedad de líneas aéreas comerciales, siempre que presenten declaración informativa.

c) Embarcaciones destinadas al transporte mercante o a la pesca comercial.

d) Las casas rodantes, cumpliendo con ciertos requisitos.

e) Los carros de ferrocarril.

Creo necesario recordar que la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior, contempla facilidades y ampliaciones de plazo para ciertas mercancías.

Por otro lado, el artículo 108 de la LA, habilita a las empresas que cuenten con un Programa, a efectuar las importaciones temporales de mercancías para

retornar al extranjero después de haber sido destinadas a un proceso de elaboración, transformación o reparación, o en el mismo estado.

Una reforma importante de la Ley Aduanera para 1999 es que la autorización de los programas será válida únicamente para aquellas empresas que tributen bajo el título II de la LISR, o en otras palabras, las personas físicas, cualquiera que sea su actividad, o las personas morales de régimen simplificado (entre otras), estarán impedidas para solicitar la aprobación de alguno de los programas.

Constancias de exportación. La constancia de exportación es el documento que comprueba la legalidad de la transferencia de mercancías entre proveedores nacionales y empresas que cuentan con la aprobación de alguno de los programas (exportación indirecta).

Dicha transferencia se considera una exportación y por tanto el comprador adquiere un bien en importación temporal y el proveedor lo exporta indirectamente.

Las empresas que puedan convertirse en proveedores nacionales de mercancías que serán exportadas directa o indirectamente por las empresas que cuenten con programa *PITEX*, *Maquila* o *ECEX*. Es importante señalar que los proveedores nacionales pueden a su vez contar con un programa *PITEX* o

Maquila, o bien ser proveedores de mercancías 100% nacionales o de aquellas que fueron importadas de forma definitiva.

La constancia sustituye en un solo documento al pedimento de exportación "virtual" y al pedimento de importación temporal "virtual". Es un documento que se emite entre particulares y no requiere de certificación oficial alguna, por lo que no es necesario contratar un agente aduanal o contar con un apoderado aduanal para la elaboración de los pedimentos virtuales, ni acudir ante la aduana para presentar pedimentos de importación y/o exportación temporal.

Además de las facilidades administrativas antes mencionadas, la constancia otorga a sus usuarios diversos beneficios como la posibilidad de gravar las enajenaciones amparadas con tal documentos a la tasa del 0% de IVA.

Los exportadores directos o indirectos que expidan una constancia deberán contar con un registro vigente de su programa, registrar previamente a su proveedor nacional ante la SECOFI y emitir una constancia por proveedor en papel membretado de la empresa respetando el formato establecido por la SHCP mediante reglas.

Cuentas aduaneras. El artículo 85 de la LA establece que los importadores podrán optar por pagar las cuotas compensatorias y las contribuciones, con excepción de los derechos que correspondan, mediante

depósitos que efectúen en las cuentas aduaneras de las instituciones de crédito o casas de bolsa que autorice la SHCP, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- I. Que se trate de mercancías importadas temporalmente para ser retornadas al extranjero en un proceso no mayor a 18 meses.
- II. Que lleven un sistema de costeo que permita identificar la parte extranjera incorporada en las mercancías que se exporten.
- III. Conservar durante el plazo que establece el CFF para conservar la contabilidad, la información y documentación sobre las mercancías que exporten, la proporción que representen de las importadas previamente, las mermas y desperdicios que no puedan ser exportados, así como aquellas que son destinadas al mercado nacional.

Los contribuyentes que ejerzan esta opción podrán recuperar los depósitos efectuados en las cuentas aduaneras y los rendimientos que generen en la proporción de las mercancías de procedencia extranjera efectivamente exportadas.

Cuentas aduaneras de garantía. Como un nuevo instrumento implementado en la pasada reforma a la LA, se establece la figura de las cuentas aduaneras de garantía, mediante la cual se regula a través de depósitos en instituciones de crédito o casas de bolsa, las importaciones definitivas en las que

se manifiesten valores inferiores a los precios estimados determinados por la SHCP, operaciones efectuadas bajo el régimen de tránsito interno o internacional, y embargos precautorios de mercancías por las que se declare un valor inferior en un 50% ó más del valor de transacción, respecto de mercancías idénticas o similares.

Conforme a la regla 3.13.4. de la Circular Miscelánea de Comercio Exterior para 1999 la "*Cuenta Aduanera de Garantía*" tiene la naturaleza de una línea de crédito contingente irrevocable que otorgan las instituciones de crédito a favor de la Tesorería de la Federación.

Quienes se encuentren en los supuestos mencionados anteriormente, deberán presentar la "garantía" por un monto igual al de las contribuciones y/o cuotas compensatorias que se causarían por la diferencia por la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado. Cabe recordar que conforme a las reglas anteriores, dichas importaciones procedían mediante el otorgamiento de una fianza.

La "garantía" podrá ser cancelada a los seis meses de haberse otorgado, excepto si se hubiese iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales.

Agentes aduanales. El agente aduanal es un profesional que por su formación es legitimado por las autoridades mediante el otorgamiento de una patente para el ejercicio de su actividad.

Todos los actos y formalidades necesarias para el “despacho de mercancías” deberán realizarse en la aduana, participando en ellos por una parte la autoridad aduanera, y por la otra, las personas que se indican:

En el caso de importaciones: los consignatarios, los destinatarios, los propietarios, los poseedores o los tenedores.

En el caso de exportaciones: los remitentes.

Aún cuando los importadores o los exportadores son los promoventes de dichos actos, no se encuentran autorizados conforme a la LA para llevar a cabo personalmente los trámites relacionados con el “despacho de mercancías”, debiendo encargarlos, por ministerio de ley (artículo 159), a los agentes o apoderados aduanales.

El artículo 159 citado, define por agente aduanal a la persona física autorizada por la SHCP, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías en los diferentes regímenes previstos en la Ley.

La velocidad con que se manejan los negocios, así como la necesidad de efectuar las operaciones con la mayor rapidez posible, ha hecho que exista un desconocimiento importante acerca de las funciones y responsabilidades del agente aduanal.

Es común observar en las empresas que los departamentos encargados de tales funciones se preocupen tan solo de enviar las facturas al agente aduanal y olvidarse por completo del proceso que se deberá seguir para la importación o exportación de las mercancías y por lo tanto, desconociendo las obligaciones establecidas en las diversas leyes para ellos mismos y, por ende, los alcances de su responsabilidad.

Estando por realizarse la importación o exportación de mercancías, lo correcto será dirigir una "*carta de encomienda*" al agente aduanal, confiriéndole el cargo de consignatario o mandatario respecto de dicha operación, precisando en qué habrán de consistir sus servicios, e indicando el régimen aduanero que deberá solicitar a la aduana.

Casi la totalidad de los importadores desconocen que conforme a la LA (artículo 59, fracción III) tienen la obligación de entregar al agente aduanal una manifestación por escrito y bajo protesta de decir verdad, en donde se contenga la información necesaria para determinar el valor en aduana de las mercancías.

Por último, y derivado de las actividades realizadas por los agentes aduanales, éstos serán responsables de lo siguiente:

- La veracidad de los datos e información suministrados.
- La determinación del régimen aduanero de las mercancías.
- La correcta clasificación arancelaria.
- El cumplimiento de las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias.

3.4. Otros Tópicos Legales en Materia Internacional

3.4.1. Relación de los Precios de Transferencia con las Operaciones de Comercio Exterior.

La firma del convenio entre Canadá y México para evitar la doble tributación estableció la primera realización concreta que nuestro país efectuó después de casi 20 años de haber iniciado formalmente el análisis de los efectos de este tipo de convenios en nuestro sistema impositivo.

Como lo vimos anteriormente, hay cerca de 35 tratados que ya se han firmado y que están a punto de aprobarse para su entrada en vigor, lo cual indudablemente está arrastrando problemas fiscales desconocidos para nuestra legislación. Uno de los principales efectos que traen consigo, tanto los programas de apoyo al comercio exterior como la inminente entrada en vigor de los tratados, es la determinación de los precios en los que se adquieran o enajenen bienes y

servicios en los mercados del exterior, ya que, de su exacta fijación, dependerá que las empresas obtengan las utilidades adecuadas al esfuerzo que realicen y que las autoridades fiscales de cada país logren recaudar vía impuestos, lo que en justicia les corresponde.

La tendencia a regular internacionalmente las utilidades que le corresponden a determinados países, se inicia en los Estados Unidos de América, a partir de que termina la Segunda Guerra Mundial, debido a que el gobierno norteamericano eleva su carga impositiva para poder recuperarse del costo tan fuerte que resultó para ellos la guerra. Por este motivo, las empresas norteamericanas comienzan a buscar países en donde su carga impositiva sea menor. Pocos años después las autoridades fiscales se dan cuenta de esta situación y así es como nacen las regulaciones de precios de transferencia.

Lo que buscaban en ese entonces las autoridades norteamericanas era establecer un **rango** mediante el cual pudieran estar seguras que la empresa residente en ese país no estuviera manejando a su conveniencia los precios de sus operaciones internacionales con partes relacionadas.

Así pues, nace el principio de "*arm's length*" el cual pretende medir la "longitud exacta" en la cual una parte no alcance a influir en las decisiones de precios de la otra, aún cuando éstas dos sean partes relacionadas, es decir, se

deberá comprobar que los precios de las operaciones entre partes relacionadas son los mismos que tendrían, si no fueran partes relacionadas.

En efecto, para la determinación de lo que comúnmente se le conoce como "precios de transferencia", es necesario llegar al principio "arm's length" el cual es el resultado de la aplicación de alguno de los métodos posibles para su determinación y cálculo.

3.4.1.1. Empresas sujetas a su determinación

En nuestra legislación, aún y cuando ya existían algunas disposiciones aplicables, no es sino hasta 1997 cuando las autoridades fiscales mexicanas ponen especial atención en la determinación de los precios de transferencia.

Dichas disposiciones le otorgan a las autoridades fiscales la facultad de estimar o modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes. El mismo ordenamiento define en qué casos, podrá la autoridad ejercer dicha facultad, siendo la fracción III, del artículo 64 la que prevé:

III. Cuando se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

Por otro lado, la fracción XIV, del artículo 58, de la misma ley, establece la obligación a las personas morales que tengan partes relacionadas que sean residentes en el extranjero, de obtener y conservar la documentación comprobatoria (*estudio de precios de transferencia*) con la que se demuestre que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

- a) Nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de la parte relacionada con la que se celebren operaciones; así como la documentación que demuestre la participación directa o indirecta entre las partes relacionadas.
- b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente.
- c) Información y documentación sobre las principales operaciones con partes relacionadas y sus montos.
- d) El método aplicado conforme al artículo 65 de la ley del impuesto sobre la renta, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables.

Por lo tanto, toda empresa que realice operaciones con "partes relacionadas" que sean residentes en el extranjero, tendrán la obligación de efectuar este estudio. A *contrario sensu*, todas las empresas que no celebren operaciones con partes relacionadas que sean residentes en el extranjero, no tendrán la obligación de efectuar el estudio. Sin embargo, es recomendable contar con este estudio puesto que, como ya lo vimos anteriormente, las autoridades tienen la facultad de modificar los resultados de TODOS los contribuyentes, sin excepción.

3.4.1.2. Métodos para su determinación

Hemos comentado que las regulaciones de precios de transferencia son establecidas y reconocidas internacionalmente. Casi todos los países observan la regulación de los precios bajo los mismos métodos.

Existen dos instrumentos reconocidos internacionalmente como los documentos "de texto" en la determinación de precios de transferencia. Estos son:

1. *Transfer Pricing Regulations, OCDE*. (Regulaciones de los Precios de Transferencia emitidos por la OCDE).

2. *Section 482, Internal Revenue Code.* (Sección 482 del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos de América).

Nuestra ley mexicana, a partir de 1997 cuenta con un artículo 65 en donde se establecen los métodos que se podrán aplicar para la determinación de los precios de transferencia. Los cuales, por cierto, son exactamente iguales, incluso en su redacción a los establecidos por la OCDE en su documento "*Transfer Pricing Regulations*".

Brevemente explicaré los seis métodos establecidos en el artículo 65 aplicables para la determinación del resultado "arm's length", que también se encuentra en los otros dos documentos que hemos mencionado.

I. **Precio comparable no controlado.** Conocido internacionalmente como UCPM (*Uncontrolled Comparable Price Method*), que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Este método es el más comúnmente utilizado por su certeza en el resultado y por su facilidad en la aplicación.

II. **Precio de reventa.** Conocido como RPM (*Resale Price Method*), que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un

servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio, o del contraprestación de que se trate, fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Método = Precio de reventa X (1 - % de utilidad bruta (partes independientes))

III. Costo adicionado. Conocido como Cost+ (*Cost Plus Method*), que consiste en multiplicar el costo de los bienes o servicios o cualquier otra operación por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. El Servicio de Administración Tributaria, ha recibido hasta este momento más de cuatrocientas cincuenta solicitudes de autorización de precios, de las cuales casi cuatrocientas han sido promovidas bajo este método. Esto es así puesto que éste método es muy utilizado por las maquiladoras.

IV. Partición de Utilidades. Conocido como PSM (*Profit Sharing Method*), que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:.

- Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.
- La utilidad de operación global, se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

V. Residual de Partición de Utilidades. Conocido como RPSM (*Resudial Profit Sharing Method*), que al igual que el anterior, consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independiente, conforme a lo siguiente:

- Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.
- La utilidad de operación global se asignará de conformidad con lo especificado en el artículo 65 de la LISR.

VI. Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación. Conocido como, el cual consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman

en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

A diferencia de otros países, en México no existe una regla acerca de la obligación de determinar el rango de precios de una parte relacionada bajo cierto método en específico. La selección del método que se va a aplicar va en función de la naturaleza del negocio y de la facilidad para identificar los comparables que se van a utilizar en el método seleccionado.

3.4.2. Injerencia de los tratados para evitar la doble tributación

Introducción. Es conocido por todos que en los últimos años han crecido en el ámbito internacional los procesos de integración de economías que se conoce como "globalización", que en pocas palabras significa la eliminación de fronteras y barreras arancelarias para las transacciones de comercio internacional que llevan a cabo dos o más países. La Comunidad Económica Europea es un buen ejemplo de este proceso, la cual, estuvo en negociaciones por más de diez años para poder adecuar los sistemas aduanales, recaudatorios y jurídicos recientemente adoptados en forma general.

Todo parece indicar que las autoridades mexicanas han decidido firmemente introducir al país en el proceso de la integración mediante la

celebración de tratados, como el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLC), el cual permitirá eliminar casi por completo las fronteras comerciales que, hoy por hoy, obstaculizan las transacciones internacionales.

Cuando se habla de un tratado a celebrarse entre dos países soberanos, jurídicamente hablando, se deberá hacer referencia al Derecho Internacional; por lo cual es de suma importancia determinar, de donde adquiere, o quién le otorga el carácter jurídico a un tratado internacional.

Las fuentes del derecho internacional se encuentran enumeradas en el estatuto del artículo 38 de la Corte Internacional de Justicia (Órgano Judicial de las Naciones Unidas), y han sido aceptadas por todos los países que ratificaron la carta de las Naciones Unidas (firmada en la ciudad de San Francisco, E.U.A. el 22 de junio de 1945). México ratificó dicha carta el 7 de noviembre de 1945 y como consecuencia de ello, ha aceptado como fuentes de Derecho Internacional las que en el citado precepto se señalan.

Ahora bien, ¿que debemos entender por “tratado”? Al respecto el artículo 2-1-a del documento emitido por la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados sostiene lo siguiente:

“Se entiende por tratado, un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste

en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”.

Considero dos aspectos importantes a reflexionar en la definición anterior. El primero es referente a que se contrae voluntariamente una obligación de derecho internacional con el otro país, y el segundo es referente a que el tratado deberá de regirse por las normas del Derecho Internacional y no por el derecho interno de cualquiera de los Estados contratantes.

El problema de la doble tributación. Al interactuar comercialmente dos países, se produce un fenómeno que se conoce como “doble tributación internacional”. Esto ocurre por que los países involucrados, imponen contribuciones a todo aquel que genere riqueza en su territorio, y de igual manera los países en los que radican los individuos que originan dicha interacción comercial gravan la misma transacción por el solo hecho de ser residentes en dicho territorio, con la consecuencia de que una misma persona pueda ser sujeto a un impuesto en su país de residencia y al mismo tiempo ser sujeto en el país en el que radica la otra persona con la que interactúa comercialmente. He ahí la utilidad de los tratados que evitan la doble imposición a un mismo generador de riqueza.

Su influencia en los programas. En relación con el tema principal de mi estudio, creo que la influencia de los tratados para evitar la doble tributación en

los programas, así como su buen conocimiento y entendimiento es fundamental. Trataré de explicarlo mejor.

Cuando una empresa goza de uno de los programas comentados, o en otras palabras, tiene una participación importante en los mercados extranjeros, ingresa al mundo de las operaciones globales e internacionales; los productos y/o servicios que ofrece deberán de ahí en adelante, cumplir con los más altos estándares de calidad y precio para satisfacer a los clientes más exigentes en el ámbito mundial.

Por tal motivo, la empresa con programa se ve obligada a requerir de materias primas, servicios técnicos, administrativos y de diversa índole, del mismo grado de competitividad para poder permanecer dentro de ese mercado internacional.

Desafortunadamente, en un gran número de casos, dichas materias primas o servicios sólo pueden ser suministrados por proveedores residentes en el extranjero, los cuales, por su condición de residencia, y de acuerdo a nuestra legislación fiscal, estarían sujetos al pago del impuesto sobre la renta en el país, en la mayoría de los casos, mediante un porcentaje de retención establecido en la ley, sobre el total de sus ingresos derivados de cada transacción, mismo que deberá de ser enterado posteriormente por la persona quien reciba el servicio.

En la mayoría de las transacciones de esta naturaleza, el residente en el extranjero “no acepta” ningún tipo de retención (por la complejidad que tiene el acreditamiento de tal impuesto en su país de residencia, o simplemente por su arraigada nacionalidad) sobre sus ingresos por lo que comúnmente el residente en México no tiene otra opción mas que absorber el costo del impuesto generado por tal servicio y enterarlo a las autoridades con sus propios recursos.

Lo anterior, sin lugar a dudas, viene a incrementar los costos incurridos en la producción o comercialización de productos que se pretenden exportar.

Este problema se viene a solucionar por medio de los tratados para evitar la doble tributación, los cuales benefician indirectamente a los programas al disminuir (y en muchos casos, anular por completo) la carga de la retención impositiva generada por el servicio recibido y por consiguiente el precio del producto o servicio.

Como se puede apreciar, es de suma importancia que nuestro país celebre tratados de este tipo con los países con los que se tenga más relación comercial para de esta manera apoyar al comercio internacional.

Actualmente, México es el 6º país con más tratados para evitar la doble tributación celebrados en el mundo, lo cual nos dice que nuestra situación al respecto en el ambiente internacional no está del todo mal, sin embargo creo que

deberían promoverse muchos otros tratados de esta naturaleza, ya que si bien, los países con los que la mayoría de las empresas mexicanas contraen relaciones comerciales gozan de los beneficios de un tratado, existe un sinnúmero de empresas mexicanas que celebran operaciones con países menos importantes y que no gozan de ningún tratado en esta materia.

México celebra operaciones comerciales con más de 150 países en el mundo y a la fecha se han negociado tan solo unos 40, de los cuales únicamente unos 20 se han concluido totalmente y los restantes aún están en negociaciones.

En las siguientes páginas se podrá apreciar una lista de la situación que guarda cada uno de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por nuestras autoridades con los diversos países, así como las tasas de retención acordadas para cada tipo de transacción y algunos otros comentarios de interés general.

**STATUS DE LAS NEGOCIACIONES HECHAS EN LOS TRATADOS
DE DOBLE TRIBUTACION SUSCRITOS POR MÉXICO**

Información resumida proporcionada por la Dirección General Técnica y de Negociaciones Internacional del Servicio de Administración Tributaria (SAT) vigente al 14 de diciembre de 1998, aplicable para la determinación del impuesto sobre la renta, por contribuyentes residentes en alguno de los países suscriptores de los tratados.

PAISES	DIVIDENDOS ⁽¹⁾		I N T E R E S E S ⁽²⁾			REGALÍAS	
	entre sociedades de portafolio	de portafolio	pagados a bancos en un período inicial	pagados a bancos en un período posterior	Cláusula NMF	tasa del tratado	tasa NMF
ALEMANIA	5% con el 10% de la tenencia accionaria	15%	de 5 años (15%) % general	15 bancos, seguros y fondos de pensiones 10% 15% en general	—	10%	—
BÉLGICA	5% con el 25% de la tenencia accionaria	15%	de 5 años (15%) % general	15 % en general	—	10%	—
CANADÁ	10% con el 25% de la tenencia accionaria	15%	—	15% en general	10% ⁽³⁾	15%	10% ⁽⁴⁾
COREA	exentos con el 10% de tenencia accionaria	15%	de 5 años (10%)	5% % en general	—	10%	—
CHILE	5% con el 20% de la tenencia accionaria	10%	15% en general	5% en general	5% y 10%	15%	10%
DINAMARCA	exentos con el 25% de tenencia accionaria	15%	—	5% % en general	—	10%	—
ECUADOR	5%	5%	de 5 años (15%) en general	10% % en general	—	10%	—
ESPAÑA	5% con el 25% de la tenencia accionaria	15%	de 5 años (15%) en general	10% % en general	—	10%	—
U.S.A.	10% con el 10% de la tenencia accionaria de acciones con derecho a voto ⁽⁵⁾	15% los primeros 5 años, después 10%	de 5 años (10%) también a instituciones de seguros y por títulos negociados en mercados reconocidos. 15% en general	4.9% también a instituciones de seguros y derivados de bonos negociados en un mercado reconocido. 10% pagados por bancos y a proveedores 15% en general	—	10%	—
FINLANDIA	gravamen exclusivo en la residencia			5% en general		10%	—

**STATUS DE LAS NEGOCIACIONES HECHAS EN LOS TRATADOS
DE DOBLE TRIBUTACION SUSCRITOS POR MÉXICO**

Información resumida proporcionada por la Dirección General Técnica y de Negociaciones Internacionales del Servicio de Administración Tributaria (SAT) vigente al 14 de diciembre de 1998, aplicable para la determinación del impuesto sobre la renta, por contribuyentes residentes en alguno de los países suscriptores de los tratados.

PAISES	DIVIDENDOS ⁽¹⁾		INTERESES ⁽²⁾			REGALÍAS	
	entre sociedades	de portafolio	pagados a bancos en un periodo inicial	pagados a bancos en un periodo posterior	Cláusula NMF	tasa del tratado	tasa NMF
FRANCIA	gravamen exclusivo en el país de residencia 5%, 15% ^(a)	gravamen exclusivo en el país de residencia	-----	15% en general	10% ⁽³⁾	15%	10% ⁽⁴⁾
ITALIA	15%	15%	15% en general	15% en general	10%	15%	-----
JAPÓN	5% con el 25% de la tenencia accionaria ⁽⁷⁾	15%	-----	10% también a instituciones de seguros, por títulos negociados en mercados reconocidos y a proveedores. 15% en general	---	10%	-----
NORUEGA	gravamen exclusivo en la residencia con el 25% de tenencia accionaria	15%	de 4 años (15%) en general	10% en general	---	10%	-----
PAISES BAJOS	5% con el 10% de tenencia accionaria. gravamen exclusivo en la residencia en el caso de los países bajos	15%	de 5 años. También a instituciones de seguros y para intereses derivados de títulos negociados en mercados reconocidos 10%. 15% en general	También para instituciones de seguros y derivados de títulos negociados en mercados reconocidos 5%. 10% pagados por bancos y proveedores. 15% en general.	---	10%	-----
REINO UNIDO	gravamen exclusivo la residencia	en	10% durante los primeros 3 años. También para instituciones de seguros y para intereses derivados de títulos negociados en mercados reconocidos. 15% en general	También para instituciones de seguros y para intereses derivados de títulos negociados en mercados reconocidos 5%. 10% pagados por bancos y proveedores 15% en general	---	10%	---

**STATUS DE LAS NEGOCIACIONES HECHAS EN LOS TRATADOS
DE DOBLE TRIBUTACION SUSCRITOS POR MÉXICO**

Información resumida proporcionada por la Dirección General Técnica y de Negociaciones Internacionales del Servicio de Administración Tributaria (SAT) vigente al 14 de diciembre de 1998, aplicable para la determinación del impuesto sobre la renta, por contribuyentes residentes en alguno de los países suscriptores de los tratados.

PAISES	DIVIDENDOS (1)		INTERESES (2)			REGALÍAS	
	entre sociedades	de portafolio	pagados a bancos en un período inicial	pagados a bancos en un período posterior	Cláusula NMF	tasa del tratado	tasa NMF
VENEZUELA	5% general		---	4.95% Bancos y aseguradoras. 15% en general	---	10%	---
SINGAPUR	gravamen exclusivo la residencia	en	5%, 15% en general		---	10%	---
SUECIA	5% con el 10% de tenencia de acciones con derecho a voto	15%	de 5 años en general	15% 10% a bancos en general	---	10%	---
SUIZA	5% con el 25% de tenencia accionaria	15%	de 5 años en general	15% 10% a bancos en general	---	10%	---

NMF = Nación Más Favorecida

- (1) México no grava los dividendos.
- (2) La tasa general es aplicable a todos los intereses. En algunos casos existen exenciones
- (3) Se aplica la tasa del 10% del tratado México-Estados Unidos, a partir del 1° de enero de 1994 para intereses pagados a bancos e instituciones de seguros y para los derivados de los bonos titi negociados en un mercado de valores reconocidos.
- (4) Se aplica la tasa del 10% del tratado con Suecia, a partir del 1° de enero de 1993.
- (5) Cláusulas de NMF = Nación Más Favorecida.
- (6) Gravamen exclusivo en el país de residencia para personas físicas y para sociedades, cuando quien recibe dividendos es una sociedad cuyo capita esta detentado en menos del 50% por resi en terceros Estados, y detenta 10% o más de las sociedades que los distribuye, siempre que la sociedad que recibe los dividendos este detentada en mas del 50% por residentes en terceros t
- La tasa de 15% aplica cuando la sociedad que recibe los dividendos es la beneficiaria efectiva de los mismos y detenta menos de, 10% de la sociedad que los distribuye.
- (7) La tasa de 5% aplica si la tenencia accionaria se tuvo al menos 6 meses anteriores al término del ejercicio fiscal. Gravamen exclusivo en el país de residencia en ciertos casos.

3.4.3. Consideraciones del TLCAN

Las maquiladoras establecidas en México, así como muchas de las empresas que cuentan con algún programa, son claramente una parte complementaria de la totalidad de un proceso productivo, es decir, son consideradas desde el punto de vista corporativo como un “centro de costos”, en el que un proceso productivo que se inicia en un país, se termina o complementa en otro. Este esquema permite que las industrias optimicen la producción al aprovechar las ventajas comparativas que ofrece cada país.

Indudablemente el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLC o TLCAN) abre grandes oportunidades para que este sector se consolide y continúe prosperando a ritmo de crecimiento acelerado. El gobierno mexicano ha manifestado su intención de negociar condiciones favorables para la industria maquiladora, que le permitan, no sólo hacerse acreedor a los beneficios del TLC, sino que además, pueda permanecer el esquema como un mecanismo ágil y eficaz para continuar llevando a cabo la producción compartida.

El TLC, al eliminar las barreras al comercio entre sus signatarios y promover la inversión entre sus miembros, está facilitando las tendencias de globalización y la complementariedad entre las industrias de los tres países. En relación con los programas, la posición del TLC desde su entrada en vigor ha sido

la de preservar las características iniciales de las maquiladoras por así convenir a la industria y al comercio exterior del país.

Respecto a las reglas de origen (que más adelante comentaremos), más del 95% de los productos elaborados por estas industrias no tienen problemas para cumplir con las reglas de origen del tratado. A continuación se presenta un resumen de las disposiciones más significativas y directamente relacionadas con los programas.

El 12 de agosto de 1992, el Secretario de Comercio y Fomento Industrial, Jaime Sierra; el Ministro de Industria, Ciencia y Tecnología y Comercio Internacional de Canadá, Michael Wilson; y la Representante Comercial de los Estados Unidos de América, Carla Hills, concluyeron las negociaciones del TLC. Fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el 22 de noviembre de 1993 y publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 20 de diciembre de 1993, con fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 1994.

3.4.3.1. Objetivos y estructura del TLC

Objetivos del TLC. En resumen podríamos decir que la firma del TLC persigue tres grandes objetivos desde el punto de vista mexicano. Incrementar las exportaciones, Coadyuvar al crecimiento económico y crear empleos productivos y bien remunerados.

Para lograr los objetivos anteriores, fue necesario eliminar las barreras al comercio de bienes y servicios entre los tres países, facilitar las condiciones de la competencia justa y equitativa dentro de la zona de libre comercio, así como expandir significativamente, la liberación de las condiciones para la inversión de cada uno de los tres países en el otro.

Estructura del TLC. El TLC consta de 22 capítulos que, en conjunto, suman casi 300 artículos en varios miles de cuartillas. Además existen los anexos de desgravación que especifican los tiempos y ritmos a los que se irán reduciendo las tarifas.

Los capítulos están ordenados en ocho partes, pero existen varios anexos. Existen los anexos arancelarios o de desgravación y además dos grupos de anexos al final del TLC, uno de ellos establece los movimientos de fracciones arancelarias compatibles con el capítulo IV (reglas de origen); el otro grupo contiene siete anexos numerados del I al VII que complementan la quinta parte (inversión y servicios).

A diferencia de la gran mayoría de las leyes que acostumbran numerar el articulado de forma consecutiva, el TLC utiliza una numeración más accesible para el público en general, muy similar al utilizado para la nueva estructura de la Miscelánea Fiscal. Primero se utiliza el número del capítulo (del 1 al 22) y después dos dígitos que indican el número consecutivo del artículo dentro del

capítulo. De tal forma que si queremos saber la ubicación del artículo 305, sabremos que es el artículo 5 del capítulo III, o el artículo 2212, es el artículo 12 del capítulo XXII. Los párrafos dentro de cada artículo también se numeran, y cuando hay subpárrafos se utilizan letras.

3.4.3.2. Contenido del TLC

Como se podrá observar, el contenido del TLC es demasiado amplio y sería imposible e impráctico para nuestros intereses tratar de reseñarlo por completo por lo que me dedicaré a reseñar solo aquellos artículos de importancia para la presente investigación.

Los dos primeros capítulos disponen los objetivos y las definiciones generales y los dos últimos tienen también un efecto general sobre el acuerdo. El capítulo XXI presenta las excepciones generales al TLC, Canadá incluyó el artículo 2106 como protección a su industria cultural, México el 2104 para evitar compromisos excesivos en situación de crisis en la Balanza de Pagos y Estados Unidos el 2102, como medida de protección a la seguridad nacional.

El artículo 2103 lo considero importante ya que es el que establece el trato en cuestiones fiscales entre los países. De hecho en su primer párrafo establece que sólo este artículo puede aplicarse a medidas tributarias. En él se establecen los mecanismos sobre los que se debe analizar la cuestión de trato nacional en

materia fiscal, pero además se determina, en el párrafo 6, quién es el que decide si existe o no una expropiación sobre una inversión extranjera.

Disposiciones generales. Las disposiciones iniciales del TLC establecen formalmente una zona de libre comercio entre México, Canadá y Estados Unidos, de conformidad con el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT). Cada país ratifica sus derechos y obligaciones derivados del GATT. En caso de conflicto se establece que prevalecerán las disposiciones del TLC sobre cualquier otro.

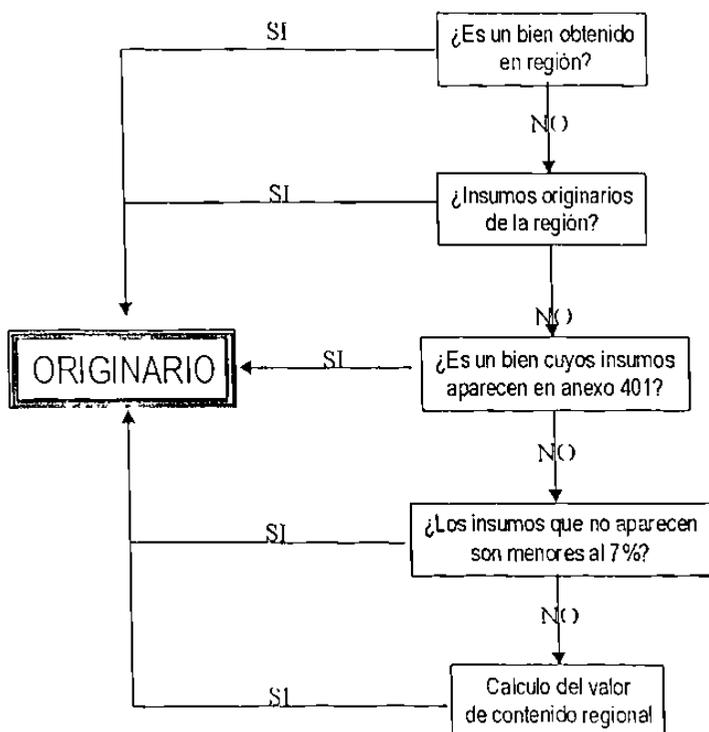
Trato nacional. El TLC incorpora el principio fundamental del trato nacional del GATT. Los bienes importados a un país miembro del TLC, de otro de ellos, no serán objeto de discriminación.

Reglas de origen. El TLC preve la eliminación de todas las tasas arancelarias sobre los bienes que sean originarios de México, Canadá y Estados Unidos en el transcurso de un período de transición. Para determinar cuales bienes son susceptibles de recibir trato arancelario preferencia son necesarias reglas de origen.

Las disposiciones sobre reglas de origen contenidas en el TLC están diseñadas para asegurar que las ventajas del mismo se otorguen sólo a bienes producidos en la región de América del Norte y no a bienes que se elaboren total

o en su mayor parte en otros países; establecer reglas claras y obtener resultados previsibles; y reducir los obstáculos administrativos para los exportadores, importadores y productores que realicen actividades comerciales en el marco del tratado. Las reglas de origen disponen que los bienes se considerarán originarios de la región cuando se produzcan en su totalidad en los países participantes. Los bienes que contengan materiales que no provengan de la zona también se considerarán originarios, siempre y cuando los materiales ajenos a la región sean transformados en cualquier país socio del TLC. Dicha transformación deberá ser suficiente para modificar su clasificación arancelaria y en algunos casos, adicionalmente deberán cumplir con un porcentaje mínimo de contenido regional. El siguiente esquema muestra el procedimiento a seguir en la determinación de las reglas de origen:

PROCEDIMIENTO



Administración aduanera. Con el propósito de asegurar que sólo se otorgue trato arancelario preferencial a los bienes que cumplan con las reglas de origen, y de que los importadores, exportadores y productores de los tres países obtengan certidumbre y simplificación administrativa, el TLC incluye disposiciones aduaneras que establecen reglamentos para asegurar la aplicación, administración e interpretación de las reglas de origen.

Dentro de este reglamento se contempla el certificado de origen uniforme, así como los requisitos de tal certificación y procedimientos a seguir por los importadores y exportadores que reclamen trato arancelario preferencial, los requisitos comunes para la contabilidad de dichos bienes y las reglas, tanto para los importadores como para los exportadores y las autoridades aduaneras.

Antidumping y cuotas compensatorias. En el tratado se establece un mecanismo para que tribunales arbitrales independientes, de integración binacional, revisen las resoluciones definitivas en esta materia que hayan dictado las autoridades competentes de cada país. Cada país llevará a cabo las reformas legales necesarias para asegurar la revisión efectiva por parte de estos tribunales arbitrales.

En esta sección se disponen procedimientos para revisiones por tribunales arbitrales de futuras reformas a las legislaciones en materia de antidumping y cuotas compensatorias de cada país. Por otro lado, se crea un mecanismo de

salvaguarda diseñado para solucionar aquellas situaciones en que la aplicación de la legislación interna menoscaba el funcionamiento del proceso arbitral.

3.4.3.3. Artículos específicos del tratado en materia de impuestos al comercio exterior

Como ya lo comentamos, el artículo 401 del TLC dispone que un bien es originario de la región cuando:

- a) Se obtiene o produce enteramente en la región.
- b) Todos los materiales utilizados en su producción son originarios.
- c) Todos los materiales utilizados en su producción cambian de clasificación de acuerdo al anexo 401.
- d) Se cuente con un contenido regional superior al 60% de acuerdo al valor de transacción o superior al 50% de acuerdo con el costo neto.

Hay que considerar que para cualquier cálculo de contenido regional, sólo los materiales incorporados directamente en la producción son susceptibles de aceptar dicho contenido; ni la energía, ni los gastos de administración, ni cualquier otro gasto o inversión de la empresa que no esté dentro del producto afecta el valor del contenido regional.

Este artículo menciona que si un bien se obtuvo en la región, es originario. Si todos los materiales que se utilizaron en la producción son originarios, el bien

es originario. Si ninguna de las dos cosas anteriores ocurre, se presume que parte de los insumos directos son importados de países que no han firmado el TLC y en estos casos es cuando se deberá verificar que no haya la intención de recibir los beneficios del mismo sin tener derecho. Por lo anterior, el TLC especifica dos métodos para calcular el contenido de origen.

El primer camino es revisar si se permite el cambio de clasificación arancelaria de los insumos, llamado **salto arancelario**, para lo cual tan sólo basta con ver una lista contenida en el anexo 401 (que incluye poco más de 100 páginas describiendo los saltos aceptables) y comprobar si se pueden o no cambiar.

Si el bien no es obtenido en la región, no se produjo con insumos regionales, ni logró pasar la regla del artículo 405, queda solamente la opción del cálculo del valor de contenido regional. Para este cálculo el artículo 402 especifica los métodos aceptables: Valor de transacción y Costo neto.

El cálculo del valor de transacción se deberá efectuar de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$VCR = \frac{VT - VMN}{VT} \times 100\%$$

Donde:

VCR= Valor de Contenido Regional

VT = Valor de transacción

VMN= Valor de los insumos importados (o sea los no originarios).

Este método es mucho más fácil de utilizar que el del costo neto, sin embargo, en algunos casos no es posible utilizarlos, simplemente porque no existe un valor establecido de transacción del bien (por ejemplo en operaciones entre compañías afiliadas) o porque el mismo artículo 402, no lo permite, como es el caso de los siguientes bienes, que es obligatorio el uso del método de Costo neto:

- a) Sector automotriz.
- b) Cuando no exista valor de transacción o no sea admisible de acuerdo al código de valoración aduanera.
- c) Cuando exista relación entre vendedor y comprador y las transacciones alcancen más del 85% de las ventas totales del productor.
- d) Sector calzado (6401.10 a 6406.10)
- e) Maquinas para procesado de texto (8469.10aa)
- f) Cuando se utilice la acumulación a que se refiere el artículo 404.
- g) Cuando el bien sea material intermedio.

El cálculo del Costo neto se deberá efectuar con la siguiente formula:

$$VCR = \frac{CN - VMN}{CN} \times 100\%$$

Donde:

CN= Costo total de la producción de todos los bienes menos costos de promoción de ventas, comercialización, servicios post-venta, regalías, embarques y otros de la misma naturaleza.

Por lo tanto, si se quiere exportar un bien de México, hacia Canadá o Estados Unidos y gozar de los beneficios del TLC, es necesario primero establecer si dicho bien puede considerarse como originario de la región (de Norteamérica), a través del procedimiento establecido para reglas de origen graficado en las páginas anteriores.

Comercio de bienes. El capítulo III inicia con el artículo 300, donde habla sobre el comercio de bienes incluyendo los anexos 300-A, automotriz y 300-B, bienes textiles y del vestido.

La **sección A** del capítulo, con un solo artículo, se dedica al problema principal del comercio internacional: el trato nacional. Este concepto significa que se le debe de dar al extranjero el mismo tratamiento que a cualquier nacional en lo que se refiere al comercio de bienes.

El cuerpo de este capítulo son las secciones B y C donde se especifican las cuestiones relativas a los aranceles y a las medidas no arancelarias. El artículo 302 es el que determina los esfuerzos que las partes harán por desgravar todos los bienes y nos remite al anexo 302.2. Este anexo tiene 13 párrafos y 3 secciones. Las tres secciones son las listas de desgravación de cada país que se encuentran separadas del texto del TLC.

En cuanto a los párrafos, el primero define las categorías de degravación, señalando las velocidades de desgravación en la siguiente forma:

CATEGORÍA	ARANCEL CERO A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE:	REDUCCION ARANCELARIA ANUAL DE
A	1994	-----
B	1998	20% en 5 años
C	2003	10% en 10 años
C+	2008	6.67% en 15 años
D	Trato libre de impuestos	Antes de la Entrada en vigor

Dentro de los sectores más importantes negociados, se encuentra la industria automotriz, en la que México liberará por completo la importación de autos en 10 años, los camiones ligeros a 5 años y los camiones pesados a 10 años.

En el sector textil, el 45% de las exportaciones de México a Estados Unidos quedaron libres de arancel de inmediato a la entrada en vigor del TLC, mientras que sólo el 20% de las exportaciones estadounidenses a México se desgravaron en forma inmediata.

Devolución de impuestos. El artículo 303 es el que determina bajo qué condiciones se devuelven los impuestos pagados por importación de bienes. Este artículo es la base del capítulo V, donde se especifican los procedimientos

aduanales. La idea de este artículo es establecer las condiciones en las que se estaría incurriendo en prácticas pretenciosas contra el TLC, como cuando se re-exporta sin modificarse el bien, cuando hay cuotas compensatorias, etc. El artículo 304 impide que se condicione la exención de aranceles a requisitos de desempeño, así como trata de evitar los efectos desfavorables de la exención limitada a un número reducido de personas.

Un artículo muy relacionado con el tema del presente estudio es el 305. En él se especifica la reglamentación sobre la importación temporal de bienes. No debe entenderse como el tipo de importación que realizan las maquiladoras, sino más bien se refiere exclusivamente al movimiento temporal de bienes que no sufren transformaciones ni incrementos en su valor agregado.

Certificado de origen. También muy relacionado con nuestro estudio es lo relativo al certificado de origen. Las disposiciones conducentes se expresan en el ya citado capítulo V, de procedimientos aduaneros.

Se establece la existencia de un Certificado de Origen a partir del 1º de enero de 1994 para certificar que un bien que se exporte de un territorio de una Parte a territorio de otra Parte, califica como originario. Cada una de las Partes podrá exigir que el certificado que ampare un bien importado a su territorio sea llenado en el idioma que determine su legislación.